



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

**RESOLUÇÃO N° 228/2021**

**58ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 08/09/2021**

**PROCESSO N°: 1/3487/2018**

**AI: 1/201806991-3**

**RECORRENTE: MESSER GASES LTDA**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**CONSELHEIRO RELATOR: CARLOS CÉSAR QUADROS PIERRE**

**EMENTA:** OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, DECORRENTE DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. CONSTATAMOS O RECEBIMENTO DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS, DETECTADO MEDIANTE O LEVANTAMENTO DE ESTOQUE. Aplicada penalidade prevista no art. 123, III, "s" da Lei nº 12.670/96. Julgado procedente em primeira instância. Interposto Recurso Ordinário. Auto de infração julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE com o reenquadramento para a penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96, de acordo com manifestação da Procuradoria Geral do Estado, por se tratarem de vasilhames.

**Palavras-chave:** Omissão – Reenquadramento - Vasilhames

**RELATÓRIO:**

O presente processo trata da acusação de omissão de entradas de mercadorias, decorrente de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias.

Assim descreve o relato da Infração:



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

“OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, DECORRENTE DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES DE MERCADORIAS.

CONSTATAMOS O RECEBIMENTO DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS, DETECTADO MEDIANTE O LEVANTAMENTO DE ESTOQUE, NO EXERCÍCIO DE 2014, CONFORME INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR E RELATÓRIOS EM ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO.”

Artigos infringidos: Art. 127 do Decreto 24.569/97. Com penalidade apontada: Art. 123, III, S, da Lei 12.670/96, alterado p/ Lei 16.258/2017.

A recorrente apresentou Impugnação em 08/06/2018 (Fls. 23/47), alegando em síntese:

- Que o Auto de Infração seja declarado nulo por não subsunção do fato descrito a norma;
- Que a fiscalização incorreu em equívoco ao restringir a análise da Escrituração Fiscal Digital (EFD) ao período compreendido entre janeiro a dezembro de 2014, deixando de verificar as movimentações antecedentes a 31 de dezembro de 2013;
- Que, em hipótese alguma ocorreram as omissões de entradas de vasilhames, pois, a empresa não teria qualquer benefício nessas citadas omissões, já que as entradas de vasilhames não geram crédito de ICMS;
- Que existe a patente impropriedade da equiparação entre mercadoria e vasilhame para efeito de incidência de ICMS: utilização ilegal da analogia para a construção da base de cálculo de multa em operações isentas;
- Que houve a desproporcionalidade e confisco da multa aplicada no presente AI.
- Por fim, requer que seja julgado improcedente o auto de infração.

A Julgadora Singular decidiu pela PROCEDÊNCIA do lançamento, com a seguinte Ementa:

“EMENTA: Omissão de entrada de mercadorias sujeita a tributação normal, respaldada no Sistema de Levantamento de Estoque de Mercadorias (SLE), referente



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

ao período de 2014. Julgado PROCEDENTE. Decisão baseada no disposto nos artigos 139, 169, incisos I e III e 174, inciso IV do Decreto n° 24.569/97— RICMS. Penalidade prevista no artigo 123, inciso III, alínea "s" da Lei n° 12.670/96, alterado pela Lei n°16.258/2017. Defesa tempestiva."

Insatisfeita com a decisão singular, a recorrente apresentou Recurso Ordinário (Fls. 104/115 – Verso)) alegando em síntese:

- I. Da nulidade do auto de infração por não subsunção do fato descrito na norma. Necessidade de motivação dos atos administrativos. indevida e inadequada capitulação legal do fato descrito no relato pelo agente fiscal. Colaciona doutrina e jurisprudência em sua defesa;
  - II. Os vasilhames deram entrada no estabelecimento da recorrente em períodos anteriores ao fiscalizado;
  - III. A recorrente não teria qualquer benefício em omitir entradas de mercadoria, uma vez que a entrada/retorno de vasilhames não gera crédito de imposto;
  - IV. Impropriedade da equiparação entre mercadoria e vasilhame para efeito de incidência de ICMS: utilização ilegal de analogia para a construção da base de cálculo de multa em operações isentas (art. 6°, I, II do RICMS/CE);
  - V. Nítida desproporcionalidade e evidente caráter confiscatório da multa.
- Por fim requer desconstituir o auto de infração ao final arquivar o processo administrativo com as devidas cautelas.

A Assessoria Processual Tributária, em seu parecer n° 121/2021, pugna pelo conhecimento do recurso ordinário, negar-lhe provimento, para que seja mantida a decisão singular de procedência do auto de infração, alegando em síntese:

- Da análise minuciosa dos autos, informações complementares, fls. 3/7, que todo a procedimento de fiscalização foi descrito no auto, sendo este devidamente motivado, inclusive com documentos comprobatórios anexados, possibilitando o exercício do contraditório e da ampla defesa, o que permite afirmar que nenhuma garantia constitucional foi preterida.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

- Diga-se que existe prova demonstrando a infração cometida, uma vez que a acusação foi decorrente do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias realizada na empresa autuada, referente ao exercício de 2014, Meio de prova que permite a comprovação da omissão de entrada, já que foram consideradas as entradas e saídas de mercadorias, o estoque inicial e final, informados pela empresa autuada, elementos que subsidiaram a formação do quadro totalizador do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias.

- No presente caso foi exatamente esta situação que ficou caracterizada nos autos. O levantamento quantitativo de estoque elaborado pela fiscalização demonstra uma diferença quantitativa em relação a produtos comercializados pela autuada, o que significa dizer que parte das mercadorias comercializadas deram saída sem a cobertura da documentação fiscal pertinente.

- Logo, existe prova da materialidade da acusação fiscal, eis que, o agente fiscal, revestiu-se de legitimidade na apuração do crédito tributário, ao realizar, um demonstrativo fiscal, estritamente observado, nas regras do (SLE), descritas no art. n° 827 do Dec. n°24.569/97, confirmando que, a documentação inserida no processo, é verdadeira e incontestável, diversamente do pretendido pela autuada.

O Parecer da Assessoria Tributária foi acolhido pela douta Procuradoria Geral do Estado — PGE.

É o Relatório.

**Voto do Relator:**

Conheço do recurso, posto que tempestivo, e com condições de admissibilidade.

Sabe-se que a responsabilidade por ilícitos tributários é objetiva e não depende da vontade do agente, conforme previsto no Código Tributário Nacional:



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**  
**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Nesse contexto, uma vez detectada a suposta infração pela fiscalização, cabe ao contribuinte apresentar as justificativas ou provas que entender necessárias para dar suporte ao direito alegado. Veja-se o que dispõe o Decreto nº 32.885/2018:

Art. 91. É assegurado ao sujeito passivo, na condição de contribuinte, responsável ou a ele equiparado, impugnar o lançamento com as razões de fato e de direito, fazendo-o com as provas que entender necessárias ao esclarecimento da controvérsia, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias, contados da intimação, precluindo o direito de apresentação em momento processual posterior, exceto quando:

- I - ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- II - referir-se a fato ou a direito superveniente;
- III - destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Art. 92. A impugnação deverá conter:

- I - a indicação da autoridade julgadora a quem é dirigida;
- II - a qualificação, data e a assinatura do impugnante;
- III - as razões de fato e de direito em que se fundamenta;
- IV - a documentação probante de suas alegações;
- V - a indicação das provas cuja produção é pretendida.

No caso, o contribuinte não há, nos autos, qualquer elemento que conduza a autuação a uma nulidade, conforme esclarecido na decisão de primeira instância. Toda a conduta do agente fiscalizador foi devidamente pautada na legalidade e resultou em uma autuação clara e precisa,



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

onde restou devidamente demonstrada a conduta infracional, não havendo nenhum prejuízo às partes.

Assim, não tendo o contribuinte trazido qualquer tipo de prova que possa sustentar suas alegações, não há, a princípio, como acatá-las.

Veja-se que o contribuinte alega que houve entrada dos vasilhames em períodos posteriores.

Contudo, essa entrada deveria ter sido contabilizada e registrada nos estoques, de modo que pudesse ser transportada para períodos posteriores e computada propriamente. Ao não fazer registro dos estoques da forma apropriada, criou-se a diferença de estoques que foi detectada pela fiscalização, cabendo, portanto, a presunção que foi aplicada pela autoridade autuante, nos termos da legislação vigente.

Além disso, quanto à necessidade de registro dos vasilhames, destacamos que se há a movimentação dessa mercadoria, a qual possui valor mercantil, faz-se necessário o registro de sua movimentação, razão pela qual foi correto o levantamento realizado pelo agente autuante.

Quanto ao argumento de caráter confiscatório da multa aplicada, não há como acatá-lo, conforme § 2º do art. 48 da Lei 15.614/2014, que nos impede de afastar a aplicação de Lei em razão de inconstitucionalidade ou ilegalidade:

Art. 48. O julgamento de processo administrativo-tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo-Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art.121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva.

(—)

§ 2º Não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal — STF, observado:



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

- I — em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão;
- II — em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal;
- III — em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art.103-A da Constituição Federal.

Entretanto, é necessário fazer algumas ponderações quanto à penalidade aplicada. O que se avalia aqui, na verdade, é a existência de um dispositivo legal que prevê a isenção do ICMS sobre essas operações com vasilhames, senão vejamos o que dispõe o Decreto nº 24.569/97:

Art. 6º Ficam isentas do ICMS, sem prejuízo de outras hipóteses previstas na legislação tributária estadual, as seguintes operações:

- I - saída de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionem, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular (Convênios ICM 15/89, ICMS 113/89, 93/90, 88/91 e 10/92 - indeterminado);
- II - retorno de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome, devendo o trânsito ser acobertado por via adicional da nota fiscal relativa à operação de que trata o inciso anterior (Convênios ICM 15/89, ICMS 113/89, 93/90, 88/91 e 10/92 - indeterminado);

Esse dispositivo se amolda, com perfeição, à realidade fática discutida. Não há dúvidas de que se tratam de mercadorias que gozam de isenção de ICMS.

Logo, tal circunstância atrai a aplicação do art. 126 da Lei nº12.670/96, onde está prevista a redução da multa aplicável a esses casos:



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**  
**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

Art. 126. As infrações decorrentes de operações com mercadoria ou prestações de serviços tributados pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido retido, bem como as amparadas por não incidência ou contempladas com isenção incondicionada, ficam sujeitas à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação ou prestação.

Assim, por ser adequado ao caso e mais benéfico ao Administrado, deverá ser reequadrada a conduta, de forma que se apliquem os percentuais de multa previstos no Art. 126, da Lei nº 12.670/96.

Ante tudo acima exposto, e o que mais constam nos autos, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, devendo ser reequadrada a penalidade para o Art. 126 da Lei nº 12.670/96.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO**

Base de cálculo: R\$ 232.668,18

Multa (10%): **R\$ 23.266,81**

**DECISÃO:**

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve por unanimidade de votos afastar a nulidade suscitada pela recorrente, nos termos da decisão singular e parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária. Quanto ao argumento do caráter confiscatório da multa, este Contencioso não tem competência de apreciar, nos termos do art. 48, §2º da Lei nº 15.614/2014. No mérito decide, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso interposto, para reformar a decisão de procedência proferida em 1ª Instância, para julgar **PARCIAL PROCEDENTE** o auto de infração, aplicando a penalidade inserta no caput do artigo 126, da lei 12.670/96, nos termos do voto do conselheiro relator e conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Foram votos contrários as conselheiras Antônia Helena Teixeira Gomes e Mônica Maria



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Castelo, que votaram pela Procedência do feito fiscal, com aplicação do artigo 123, inciso III, alínea “s” da Lei 12.670/96, nos termos do julgamento singular e parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2021.

MANOEL MARCELO      Assinado de forma digital por  
AUGUSTO MARQUES      MANOEL MARCELO AUGUSTO  
NETO:22171703334      MARQUES NETO:22171703334  
Dados: 2021.11.19 18:58:24 -03'00'

**Manoel Marcelo Augusto Marques Neto**  
**PRESIDENTE**

CARLOS      Assinado de  
CESAR      forma digital por  
QUADROS      CARLOS CESAR  
PIERRE      QUADROS PIERRE  
Dados: 2021.11.12  
16:41:03 -03'00'

Conselheiro – Relator

MATTEUS VIANA      Assinado de forma digital por  
NETO:15409643372      MATTEUS VIANA  
Dados: 2021.11.22 16:47:23 -03'00'

**Matteus Viana Neto**  
**Procurador do Estado**  
Ciente: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_